

Audience publique du 3 juillet 2002

=====

Recours formé par la société à responsabilité limitée ...s. à r.l., Luxembourg
contre une décision du bureau d'imposition sociétés 5 de l'administration des
Contributions directes
en matière de bonification d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 14242 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2001 par Maître Michel MOLITOR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s. à r.l., établie et ayant son siège social à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités relatif à l'année 1996 émis le 8 juillet 1999 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 février 2002 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Franka ALLEGRA, en remplacement de Maître Michel MOLITOR, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 mai 2002.

La société à responsabilité limitée ... s. à r.l., ci-après appelée « *la société* », exploite à l'adresse de son siège social une boulangerie-pâtisserie dont les locaux sont pris en location. Afin d'aménager les locaux en question d'une manière spécifique pour se mettre en conformité avec l'image de marque du groupe « ... » exploitant des magasins dans toute l'Europe, la société a procédé à divers investissements et aménagements des lieux loués, tels que notamment des travaux de peinture, de carrelage, de plomberie, de serrurerie, d'agencement et d'électricité. Pour les dépenses ainsi engendrées elle demanda le bénéfice d'une bonification d'impôt pour investissement pour le montant global de 3.539.668.- LUF pour l'année 1996. Lors de l'établissement du bulletin de l'impôt sur le

revenu des collectivités pour l'année 1996, le bureau d'imposition Luxembourg 5 ne retint cependant que le montant de 1.601.110.- LUF, rejetant ainsi la demande de bonification pour le surplus.

La société, par l'organe de son gérant, fit introduire en date du 6 août 1999 une réclamation contre ledit bulletin émis en date du 8 juillet 1999. Celle-ci étant restée sans suite, elle a fait introduire, par requête déposée en date du 28 novembre 2001, un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1996, ainsi que de la décision de refus implicite du directeur se dégageant, d'après elle, du silence observé par ce dernier face à sa réclamation du 6 août 1999.

Le représentant étatique signale d'abord que lorsque le directeur n'a pas statué sur une réclamation, le recours doit être dirigé directement contre le bulletin visé par la réclamation et non contre la décision implicite de rejet de celle-ci.

Il relève en outre que, comme déjà la réclamation, le recours sous examen ne concernerait pas la liquidation de la cote d'impôt, mais la bonification d'impôt pour investissement qui, à l'instar des autres imputations sur l'impôt dû, constitue un avantage fiscal sur lequel le bulletin d'impôt proprement dit statue par un chef distinct susceptible de réclamation séparée en vertu du paragraphe 235, n° 5 de la loi générale des impôts, dite *Abgabenordnung*, ci-après appelée « AO ».

Le bulletin d'impôt déferé constitue en l'espèce le support matériel de deux décisions juridiquement distinctes, à savoir, d'un côté, la décision liquidant l'impôt sur le revenu des collectivités dû pour l'année en cause, et, d'autre part, la décision statuant sur la demande de bonification d'impôt pour investissement présentée par le contribuable.

Dans la mesure où le document administratif unique renseignant les deux décisions ainsi qualifiées est simplement intitulé “ *bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités* ”, sans autre spécification, il ne saurait être reproché au demandeur d'avoir suivi, quant à la forme, l'approche retenue par l'administration elle-même en dirigeant tant sa réclamation du 6 août 1999, que le recours contentieux sous examen contre ledit bulletin. Le libellé de la voie de recours ainsi introduite est par ailleurs univoque quant à la décision plus particulièrement visée, en l'occurrence celle statuant sur la demande de bonification d'impôt pour investissement.

Au vœu des dispositions combinées des articles 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996 précitée et des paragraphes 228 et 235 AO, un recours de pleine juridiction est prévu contre les décisions du directeur en matière d'octroi de la bonification d'impôt pour investissement, de sorte que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est par voie de conséquence irrecevable.

L'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif disposant qu'aucun délai ne court à l'encontre d'une décision

frappée de réclamation laquelle est restée sans réponse de la part du directeur pendant plus de six mois, le recours en réformation est recevable en ce qu'il est dirigé contre la décision prévisée contenue dans le bulletin déféré pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire dirigé contre une décision implicite de rejet se dégageant du silence du directeur est irrecevable, étant donné qu'en matière fiscale aucun recours contre une décision implicite de rejet se dégageant du silence de plus de trois mois n'est prévu par la loi en vigueur.

Quant au fond

La partie demanderesse fait valoir que ce serait à tort que le bureau d'imposition a refusé l'admission au bénéfice de la bonification d'impôt de l'ensemble des investissements indiqués au motif que les biens en question sont à considérer comme faisant partie de l'immeuble, et non comme biens amortissables corporels au sens de l'article 152bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), étant donné que par référence aux règles fiscales allemandes en la matière, il y aurait lieu de distinguer entre la notion de « *bâtiment* » et la notion de « *biens amortissables corporels* » et que l'on ne saurait considérer comme parties de l'immeuble que les seules installations destinées exclusivement ou principalement à l'usage de l'immeuble en tant que tel, les installations aménagées en vue et pour le besoin de l'entreprise exploitant les lieux devant être considérées comme biens amortissables corporels.

Elle relève plus particulièrement à cet égard que toute l'infrastructure normalement nécessaire à l'usage de l'immeuble aurait déjà été installée au moment où elle a pris en location les locaux concernés et que tous les travaux et installations ultérieurs n'auraient été exécutés que dans le seul but de l'exploitation de l'entreprise.

Dans la mesure où les aménagements spéciaux, inhérents au groupe « ... », auraient été effectués dans les locaux loués afin de rendre ceux-ci conformes aux exigences spécifiques posées par ledit groupe, et qu'en cas de déménagement elle serait obligée d'abandonner toutes les améliorations et installations en question de manière à remettre les lieux dans l'état où elle les a pris en location, à savoir une cage de béton vide, lesdits aménagements seraient à considérer comme étant spécifiques à son commerce et ne présenteraient aucun lien avec le bâtiment lui-même.

A titre subsidiaire, pour le cas où l'administration se baserait sur l'article 524 du code civil traitant des immeubles par destination, la demanderesse fait valoir que le texte en question poserait l'exigence que ce soit le propriétaire qui attache un bien meuble à l'immeuble pour en faire un immeuble par destination, de sorte qu'en l'espèce, s'agissant du locataire qui a effectué les travaux et non pas du bailleur-propriétaire, il n'y aurait aucun argument permettant de considérer les installations litigieuses comme faisant partie du bâtiment.

Le délégué du Gouvernement rétorque qu'il y aurait lieu de rejeter l'argument tiré du droit civil des accessions par un locataire et d'exiger un lien spécifique avec l'exploitation d'un établissement déterminé. Il estime qu'il resterait en l'espèce à

apprécier les différentes dépenses déclarées, alors que leur caractère spécifique serait loin d'être toujours évident au simple vu du libellé.

Il se dégage des pièces versées au dossier et plus particulièrement du dossier administratif que le bureau d'imposition a refusé de prendre en considération au titre de la bonification d'impôt pour investissement globale sollicitée pour l'année 1996 les postes suivants indiqués par la société:

<u>« Agencement intérieur :</u>	
- Peinture (...)	89.026.--
- Carrelages (...)	1.078.608.--
- Plomberie Sanitaire (...)	765.000.--
- Serrurerie (... s.à r.l.)	1.193.400.--
- Serrurerie(... s.à r.l.)	267.250.--
- Serrurerie (... s.à r.l.)	132.600.--
- Plan de charp. métal. (...)	120.000.--
- Plâtrerie et fix. plaf. (...)	550.800.--
- Agencement (...)	2.674.836.--
- Lot électricité (...)	1.173.000.--
- Architecte (...)	900.000.--
- Ing. & conseils (...)	85.000.--
- Plafonds (...)	154.346.--
- Cloisons (...)	335.254.--
- Chape+ carrel. (Ets ...)	376.000.--
- Lampes infra-rouge	1.--

<u>Matériel et installation :</u>	
- Montage + racc. chamb. froide	100.200.--
- Install. climat. airwell (...)	73.245.--
- Climat. – ventilation (...)	1.377.000.- ».

La décision de refus déferée portant sur les postes ainsi énumérés est intervenue au motif libellé comme suit : « Pas de bonification d'impôt sur certains postes des sous-groupes « agencement intérieur », respectivement « matériel et installation » tombant sous la rubrique « bâtiment » ».

L'article 152bis LIR dispose dans son paragraphe 2 qu' « il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu de 12 pour cent de l'investissement complémentaire en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel agricole et les gisements minéraux et fossiles effectués au cours de l'exercice d'exploitation ». Au voeu de paragraphe 7 du même article “ indépendamment de la bonification prévue au paragraphe 2, il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements ci-après effectués au cours de l'exercice d'exploitation: 1. les

investissements en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles;.... ”.

Si la bonification d'impôt comporte ainsi deux branches, en l'occurrence l'une ayant trait à l'investissement complémentaire et l'autre à l'investissement global, leurs bases de calcul respectives, quoique régies par des paragraphes distincts dans l'article 152bis LIR, sont dans leur résultat largement convergentes en ce qui concerne plus particulièrement la catégorie des biens amortissables corporels autres que les bâtiments entrant en ligne de compte dans les mêmes conditions pour les deux modes de calcul.

Pour contester la qualification d'investissement ayant trait au bâtiment dans le chef des travaux d'investissement faisant l'objet de la demande en obtention de la bonification d'intérêt, la partie demanderesse fait valoir que les travaux d'aménagement en cause auraient été effectués pour les seuls besoins de l'exploitation de l'entreprise, en vue de rendre les locaux par elle loués conformes aux exigences afférentes spécifiques du groupe « ... ». Elle en déduit que ces investissements seraient à considérer comme effectués exclusivement dans l'intérêt de son commerce, de manière à ne pas pouvoir être considérés comme faisant partie de l'immeuble.

La loi concernant l'impôt sur le revenu ne comportant pas de définition autonome du bâtiment, il y a lieu de se référer à la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*Bewertungsgesetz*), ci-après appelée “ *BewG* ”, qui, en vertu de son paragraphe 1er disposant que “ *die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§ 2-17) gelten für die Steuern des Staates, der Gemeinden und der Gemeindeverbände, soweit nicht aus den Steuergesetzen oder aus dem 2. Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt* ”, a vocation subsidiaire à s'appliquer en la matière.

Aux termes du paragraphe 50 *BewG*, la notion de “ *Grundvermögen* ” englobe le sol, les constructions reliées au sol, dont notamment les bâtiments, ainsi que les accessoires (“ *zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs* ”). Elle ne s'étend par contre pas aux machines et autres installations de toute nature qui font partie des instruments d'exploitation même s'ils constituent des éléments substantiels du bâtiment. Aussi la jurisprudence allemande invoquée par la partie demanderesse admet-elle qu'il y a lieu de ranger parmi les installations d'exploitation toutes celles servant immédiatement à l'exploitation de l'entreprise (Bundesfinanzhof 14.8.1958, BStbl. III, p. 400).

La même jurisprudence précise encore que pour distinguer les bâtiments des installations d'exploitation, il y a lieu de déterminer si les éléments en question servent à l'utilisation du bâtiment indépendamment de l'exploitation en cause, ou bien s'ils présentent un lien particulier avec celle-ci.

En l'espèce, les postes repris sous la rubrique « *matériel et installation* » ayant trait au montage et au raccordement d'une chambre froide, ainsi qu'à l'installation d'un système de climatisation et de ventilation, constituent en principe des installations techniques spécifiques à l'exploitation du commerce en question, étant donné

qu'indépendamment de l'exploitation en cause, un bâtiment n'est pas nécessairement pourvu de ces installations. Dans la mesure où le bureau d'imposition n'a pas spécifié en quoi ces installations normalement nécessaires dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise exerçant une activité ayant trait au secteur alimentaire, tel en l'espèce une boulangerie-pâtisserie, seraient de nature à servir à l'utilisation du bâtiment indépendamment de l'exploitation en cause, et que par ailleurs aucun élément du dossier administratif ne permet de dégager des raisons particulières confortant l'idée que le bâtiment en question, indépendamment de l'exploitation en cause, ne pourrait, d'une manière générale, être utilisé que moyennant les installations litigieuses, la décision déférée laisse d'être motivée à suffisance à cet égard.

Il s'ensuit que le recours est fondé pour autant que les postes « *Montage + racc. chamb. froide, Install. climat. airwell, Climat. – ventilation* » pour les montants respectivement déclarés de 100.200.-, 73.245.- et 1.377.000.- LUF sont concernés.

Concernant ensuite les travaux repris sous la rubrique « *agencement intérieur* » portant plus particulièrement sur la peinture, les carrelages, la plomberie sanitaire, la serrurerie, le plan de charpente métallique, la plâtrerie et la fixation du plafond, l'agencement, l'électricité, les frais d'architecte et d'ingénieur conseils, les plafonds, ainsi que sur les cloisons et la chape, force est de constater qu'ils sont à considérer, en principe, comme ayant trait quant à leur nature, au bâtiment au sens de l'article 50 BeWG précité, pour avoir trait plus particulièrement à la construction et à la finition d'un immeuble.

Pour prétendre à l'exclusion des postes en question de cette catégorie de biens, la partie demanderesse insiste sur la finalité des investissements concernés, qu'elle affirme être intervenus dans le but exclusif de l'exploitation de l'entreprise.

Il y a lieu de relever à cet égard que la qualification d'installation d'exploitation n'est pas fonction du but poursuivi ou allégué dans le chef de l'exploitant, mais dépend de l'existence d'un lien objectif, tenant au besoin spécifique de l'exploitation en cause, distinguant l'installation de celles qu'un bâtiment doit normalement comprendre pour remplir plus particulièrement son rôle de protection de personnes (cf. trib. adm. 26 avril 1999, numéro 10883 du rôle, Pas. adm. 2001, V° Impôts, n° 122, page 246).

Par ailleurs, les faits avancés en cause pour soutenir la prétention de la demanderesse de voir admettre les investissements litigieux au bénéfice d'une bonification d'impôt constituent « *des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt* » au sens de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, de sorte que la charge de leur preuve, conformément à la disposition légale en question, appartient au contribuable.

A cet égard, il y a lieu de retenir qu'en l'espèce, faute de particularités afférentes établies, voire alléguées en cause, les travaux et installations litigieuses repris sous la rubrique « *agencement intérieur* » ne présentent pas de lien spécifique avec l'exploitation

d'une boulangerie-pâtisserie, mais constituent des aménagements qui sont par essence communs à de nombreux autres types d'exploitations commerciales.

La procédure devant les juridictions administratives étant écrite et la preuve des faits en question, tel que relevé ci-avant, étant à charge de la partie demanderesse, cette considération ne saurait être éternisée par l'affirmation générale avancée en cause que l'ensemble des travaux en question présenteraient une spécificité découlant des exigences d'une mise en conformité avec l'image de marque du groupe « ... », étant donné qu'*a priori* l'aménagement intérieur de l'immeuble en cause range, quant aux volets sous examen, parmi les convenances communes à la plupart des bâtiments fréquentés régulièrement par des personnes, sans présenter de lien particulier avec l'activité commerciale y poursuivie. La partie demanderesse est en effet restée en défaut d'illustrer concrètement et pour chacun des postes concernés, tant leur contenu exact que leur spécificité en rapport avec les exigences alléguées du groupe « ... », lesquelles exigences ne sont par ailleurs ni concrètement décrites en cause, ni autrement documentées à travers des pièces illustrant le cas échéant des exigences afférentes à charge de la société.

En l'absence de tout indice concret susceptible de corroborer utilement l'affirmation globale avancée en cause tenant à la spécificité des installations litigieuses au regard des exigences afférentes alléguées du groupe « ... », il y a partant lieu de retenir que la partie demanderesse reste en défaut d'établir un lien particulier entre les travaux d'aménagement intérieur litigieux et l'entreprise commerciale poursuivie, la simple affirmation orale, sur question expresse afférente du tribunal, que les carrelages posés seraient spécifiques au groupe, sans autre précision quant à leur aspect concret, voire au contenu et aux spécificités des autres postes litigieux étant insuffisante pour invalider cette conclusion.

Quant à l'argument de la demanderesse tenant à sa qualité de locataire des locaux aménagés, il y a lieu de l'écarter, alors que la bonification d'impôt se conçoit par rapport à la seule nature des investissements effectués par le contribuable, indépendamment de la question de la propriété du bâtiment dans lequel les biens sont installés.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours laisse d'être fondé relativement aux investissements litigieux relevant de la rubrique « *agencement intérieur* », et que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a retenu que lesdits investissements, déclarés pour l'année 1996 en vue de l'obtention d'une bonification d'impôt pour investissements global, ont trait à l'immeuble et ne sauraient partant ouvrir le droit à la bonification d'impôt prévue à l'article 152bis, 7^{ième} alinéa, au titre des biens amortissables corporels autres que les bâtiments.

Compte tenu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer pour moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit partiellement justifié ;

partant, par réformation, dit que les postes « *Montage + racc. chamb. froide, Instal. climat. airwell (...)*, et *Climat. – ventilation (...)* » de l'ordre respectivement de 100.200.-, 73.245.- et 1.370.000.- LUF sont à prendre en considération au titre des bonifications d'impôt pour investissement global et pour investissement complémentaire sollicitées par la société pour l'année 1996 ;

déclare le recours non fondé pour le surplus ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose pour moitié à chacune des parties au litige ;

renvoie le dossier à l'Etat aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 juillet 2002 par :

Mme Lenert, premier juge,
M. Schroeder, juge,
M. Spielmann, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert